

---

プロジェクト リース

項目 「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針」についての検討

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、現在審議中のリース会計基準及びリース適用指針（以下「リース会計基準等」という。）の改正が、日本公認会計士協会が公表している次の実務指針に与える影響を検討することを目的としている。
  - (1) 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 5 号「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針」（以下「リース実務指針」という。）
2. 前項の実務指針は、日本公認会計士協会の所管であるため、対応案が固まり次第、日本公認会計士協会へ提案することを想定している。

## II. 第 116 回リース会計専門委員会での議論

3. 第 116 回リース会計専門委員会では、事務局においてリース実務指針の内容を分析し、多くの項目については削除することを提案したが、一部の内容については改正リース会計基準等の改正に合わせて修正することを提案した。
4. 前項の分析に対して、当該専門委員会では次の意見が聞かれた。
  - (1) リース実務指針には、リースの連結上の会計処理の取扱いを示すという意義はあるものの、実際に示されている会計処理は、一般的な連結財務諸表の連結修正仕訳の考え方と大きく変わらないものであり、あえて実務指針を改正する必要はなく廃止しても良いのではないか

## III. 事務局による再検討

5. 第 116 回リース会計専門委員会でのご意見を踏まえ、第 116 回リース会計専門委員会において削除せずに修正することを提案していた部分について再検討を行うこととした。この後の分析においては、第 116 回リース会計専門委員会における分析をお示しした上で、点線囲みの中で、第 116 回リース会計専門委員会では削除しないこ

とを提案していた部分についての事務局による再分析をお示ししている。

6. 後述の個別の検討結果に加え、リース実務指針が連結手続の内部消去の一例を示すものであることも踏まえ、本日の委員会では、リース実務指針の適用を終了することを事務局として提案している。
7. なお、前項の事務局提案に賛成が得られずリース実務指針の内容の一部を残すべきとする場合には、リース実務指針自体の適用は終了し、残すべき内容についてリース適用指針の設例に含めることが考えられる。
8. 第116回リース会計専門委員会の審議資料は、審議事項(2)-4 参考1「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針の改正案（日本公認会計士協会が公表した実務指針等の改正案）」にお示ししており、第116回リース会計専門委員会において残すべき内容として提案していた部分に関する具体的な改正案をお示ししている。

#### IV. 第116回リース会計専門委員会での検討及び追加の検討

##### リース実務指針の内容

9. リース実務指針は、リース会計基準等を連結会計実務に適用する場合の具体的な指針としての性格を有するものとされている（リース実務指針第1項）。
10. リース実務指針は、以下のような構成となっている<sup>1</sup>。

1. はじめに

2. 連結財務諸表におけるファイナンス・リース取引の会計処理に関する説明

(1)借手、貸手ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引について売買処理を行っている場合

- ① 基本的な会計処理
- ② 借手の資産計上額と貸手の購入価額が相違する場合
- ③ 連結会社間で利息相当額の取扱いが異なる場合

(2)借手、貸手ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引について賃貸借処理

<sup>1</sup> 事務局で一部説明の追記を行っている。

を行っている場合

(3)連結会社間で販売益が生じている物件を第三者にリースした場合の取扱い（貸手の会計処理）

**3. 連結の範囲及び持分法の適用範囲の判断におけるリース取引の取扱い**

**4. 適用**

**5. 設例による解説**

設例1 連結会社間で所有権移転外ファイナンス・リース取引が行われた場合の基本的な会計処理

設例2（連結会社間で所有権移転外ファイナンス・リース取引が行われた場合に）借手の資産計上額と貸手の購入価額が相違する場合

設例3（連結会社間で所有権移転外ファイナンス・リース取引が行われた場合に）利息相当額の取扱いが異なる場合

設例4（連結会社間で所有権移転外ファイナンス・リース取引が行われた場合に）貸手の製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合（貸手の会計処理）

11. リース実務指針改正の要否の検討は、前項に掲げた項目ごとに行う。なお、「5. 設例による解説」は、「2. 連結財務諸表におけるファイナンス・リース取引の会計処理」に対応した設例を示しているため、会計処理の概要説明の検討と合わせて検討を行う。

**「2. 連結財務諸表におけるファイナンス・リース取引の会計処理に関する説明」**

**（(1) 借手、貸手ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引について売買処理を行っている場合）**

現行のリース実務指針における記載内容

12. (1)借手、貸手ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引について売買処理を行っている場合について、次のとおり①として基本的な会計処理を説明した上で、②③としてその他の場合の会計処理を説明している。なお、各項目に対応した設例が、リース実務指針の「5. 設例による解説」に設けられており、設例の番号を合わせてお示ししている。

(1)借手、貸手ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引について売買処理を行っている場合

- ① 基本的な会計処理（設例1）
- ② 借手の資産計上額と貸手の購入価額が相違する場合（設例2）
- ③ 連結会社間で利息相当額の取扱いが異なる場合（設例3）

#### ① 基本的な会計処理

所有権移転外ファイナンス・リース取引が通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理が行われることと、連結上は、通常の連結手続きに従い内部取引の消去等が行われることを説明している（これに対応して設例1が設けられている）。

#### ② 借手の資産計上額と貸手の購入価額が相違する場合

現行のリース会計基準等では、借手は、貸手の購入価額とリース料総額の現在価値のいずれか低い金額でリース資産を計上する（リース適用指針第22項）。そのため、借手の資産計上額と貸手の購入価額が一致しない場合があり、一致しない場合の会計処理について説明している（これに対応して設例2が設けられている）。

#### ③ 連結会社間で利息相当額の取扱いが異なる場合価額が相違する場合

借手の利息相当額の処理方法に、利子込み法（リース適用指針第31項(1)）や定額法（リース適用指針第31項(2)）を用いる場合には、リース開始日以降の借手側のリース負債と貸手側のリース投資資産の価額は一致しないため、この会計処理を説明している（これに対応して設例3が設けられている）。

### 改正の要否の検討

13. 改正リース会計基準等では、借手においてリース開始日におけるリース負債と使用権資産の計上額は、リース期間に係るリース料総額の現在価値で算定することを提案している。この算定において、借手のリース期間は、解約不能期間に借手がオプションを行使することが合理的に確実である延長オプションの対象期間及び借手がオプションを行使しないことが合理的に確実である解約オプションの対象期間を加えて決定される。
14. また、借手の資産計上額の算定にあたり、貸手の購入価額と比較する定めを削除することも提案していることから、借手の資産計上額と貸手の購入価額は基本的に一

致しない。

15. したがって、「①基本的な会計処理」のみを残し、ここで多くの場合に借手の資産計上額と貸手の購入価額が相違することとなることを説明した上で、「②借手の資産計上額と貸手の購入価額が相違する場合」及び「③連結会社間で利息相当額の取扱いが異なる場合価額が相違する場合」の記載及び設例については削除することが考えられる。

事務局による今回の再検討

第116回リース会計専門委員会では、「基本的な会計処理」は残した上で、改正リース会計基準等の内容を追記することを提案していた。しかしながら、現行のリース実務指針では、「基本的な会計処理」において、「連結会社間でリース取引が行われた場合、通常の連結手続に従い内部取引の消去等が行われる」ことを説明した上で、借手の資産計上額と貸手の購入価額が相違することとなる代表例として②と③を示している。改正リース会計基準案においては、基本的に借手の資産計上額と貸手の購入価額が相違する。その中で、あえて、通常の連結手続に従い内部取引の消去等が行われることと、リース会計基準等の内容を示す意義は乏しいと考えられる。

**(2) 借手、貸手ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引について賃貸借処理を行っている場合の会計処理)**

現行のリース実務指針における記載内容

16. 現行のリース会計基準等では、所有権移転外ファイナンス・リース取引は、借手・貸手共に売買処理が求められる（リース会計基準第9項）が、2007年の改正の経過措置として賃貸借処理が認められている。この経過措置の適用にあたっては、一定の注記が求められる（リース適用指針第79項及び第82項）。
17. 前項の経過措置を適用したリース取引について、連結上の会計処理として注記の相殺消去等が必要となることを説明している。

改正の要否の検討

18. 現行のリース会計基準等における経過措置として認められている賃貸借処理は、改正後相当の期間が経過しており、借手、貸手ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引について賃貸借処理を行っている場合の会計処理を説明する必要性が乏しい

ことから、賃貸借処理の会計処理を削除することが考えられる。

**((3)連結会社間で販売益が生じている製品又は商品を第三者にリースした場合の取扱い(貸手の会計処理))**

現行のリース実務指針における記載内容

19. 連結財務諸表において、親会社が製品を製作し子会社に当該製品を販売し、子会社が第三者に当該製品をリースした場合、親会社の個別財務諸表上で計上される製品の販売益が、連結財務諸表上はリース物件の販売益として販売基準又は割賦基準により処理することが説明されている。

改正の要否の検討

20. 改正リース会計基準等では、貸手が製造業者または販売業者である場合のファイナンス・リースについて、リースの開始日に売上高と売上原価(販売益)を認識し、その後はリース期間にわたり金融収益を認識する会計処理を提案しているため変更後の会計処理の概要を示す必要があると考えられる。収益認識に関する会計基準において、割賦販売基準が認められなくなったことと平仄を合わせ、リースにおいても割賦基準を認めないことを提案しており、販売基準又は割賦基準により処理することとする説明は削除する必要があると考えられる。

事務局による今回の再検討

本資料第19項のとおり、リース物件の販売益を販売基準又は割賦基準により処理することを説明する内容であり、割賦基準が廃止となる中で、説明を修正して、改正リース会計基準等の内容をここで記載する意義は乏しいと考えられる。

**会計処理を示す対象について**

21. 改正リース会計基準等においては、借手のファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分が廃止されるため、連結会社間のリースは、以下の区分の組み合わせになると考えられる。

	貸手側	借手側
①	ファイナンス・リース	リース
②	オペレーティング・リース	

いずれの場合にも借手側に資産および負債が計上されることになるため、従来の①

の場合に加えて、これまで会計処理を示していなかった②の場合の会計処理の説明及び設例を示す意義があると考えられる。

事務局による今回の再検討

「2. 連結財務諸表におけるファイナンス・リース取引の会計処理に関する説明」の再検討（本資料第 15 項内の「事務局による今回の再検討」）に示したとおり、改正リース会計基準案においては、基本的に借手の資産計上額と貸手の購入価額は相違するため、あえてこれらの金額が相違する場合の例示を含める必要はないものと考えられる。

**「3 連結の範囲及び持分法の適用範囲の判断におけるリース取引の取扱い」**

**（現行のリース実務指針における記載内容）**

22. 連結の範囲から除外できる重要性の乏しい子会社及び持分法の適用範囲から除外できる重要性の乏しい非連結子会社等の判断に際し、資産、売上高、利益、利益剰余金に与える影響を考慮する必要がある<sup>2</sup>が、リース取引を賃貸借処理した場合に、原則的な会計処理を行う場合と比較して影響がある場合の取扱いを説明している。

**（改正の要否の検討）**

23. 現行のリース会計基準等における経過措置として認められている賃貸借処理は、改正後相当の期間が経過しており、判断に与える影響は軽微と考えられることから、本取扱いの記載を削除することが考えられる。

**ディスカッション・ポイント**

事務局の再検討によりリース実務指針を廃止する提案についてご意見を頂きたい。

以 上

<sup>2</sup> 日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第 52 号「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」第 4 項及び第 5 項 参照

別紙

**日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第5号「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針」**

平成 9年 11月 11日

最終改正：平成 26年 11月 28日

日本公認会計士協会

1. はじめに

本報告は、連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関し、平成6年1月18日付けで日本公認会計士協会が公表した「リース取引の会計処理及び開示に関する実務指針」（以下「リース実務指針」という。）を補足するものとして平成9年11月に公表された。リース実務指針は、平成5年6月17日付けで企業会計審議会第一部会から公表された「リース取引に係る会計基準に関する意見書」（以下「改正前リース会計基準」という。）を実務に適用する場合の具体的な指針としての性格を有しており、本報告も同様に、リース会計基準を連結会計実務に適用する場合の具体的な指針としての性格を有するものであった。

改正前リース会計基準では、ファイナンス・リース取引のうち所有権移転外ファイナンス・リース取引について、一定の注記を要件として通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を採用することを認めてきたが、平成19年にはこの例外処理を廃止するために会計基準の改正が行われ、企業会計基準委員会から平成19年3月30日に企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）及びが公表されている。また、同時にリース実務指針も改正された、企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（以下「リース適用指針」という。）が公表されている。

今般、本報告は、連結会計実務に適用する場合の具体的な指針として、リース会計基準及びリース適用指針の改正に対応するよう見直しを行い設例を追加した。なお、リース適用指針においても連結財務諸表における取扱いが一部定められているため留意が必要である。

また、本報告では、リース会計基準において用いられている以下のような表現を、便宜上、次のように略称している。

- ・リース物件の所有権が借手に移転すると認められるファイナンス・リース取引：「所



有権移転ファイナンス・リース取引」

- ・リース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外のファイナンス・リース取引：「所有権移転外ファイナンス・リース取引」
- ・通常の売買取引に係る方法に準じて行う会計処理：「売買処理」
- ・通常の賃貸借取引に係る方法に準じて行う会計処理：「賃貸借処理」

## 2．連結財務諸表におけるファイナンス・リース取引の会計処理

(1) 借手、貸手がともに所有権移転外ファイナンス・リース取引について売買処理を行っている場合

### ① 基本的な会計処理

リース会計基準では、ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととされている（リース会計基準第9項）。連結会社間でリース取引が行われた場合、通常の連結手続に従い内部取引の消去等が行われる〔設例1参照〕。

### ② 借手の資産計上額と貸手の購入価額が相違する場合

借手においてリース取引開始日におけるリース資産とリース債務の計上額はリース料総額の現在価値と貸手の購入価額等（貸手の購入価額等が明らかでない場合は借手の見積現金購入価額）とのいずれか低い額による（リース適用指針第22項）。

したがって、借手の資産計上額と貸手の購入価額は必ずしも一致しない。連結財務諸表上の資産の計上価額は外部調達価額とすべきであるため、原則的に、固定資産を貸手の購入価額により計上し、これを基礎として減価償却を行う〔設例2参照〕。ただし、借手の資産計上額と貸手の購入価額の差額に重要性が乏しい場合には、当該修正は要しない。

### ③ 連結会社間で利息相当額の取扱いが異なる場合

リース会計基準では、借手におけるリース資産及びリース債務の計上額は、原則としてリース契約締結時に合意されたリース料総額からこれに含まれる利息相当額の合理的な見積額を控除し、原則として、リース期間にわたり利息法で配分すると

されている（リース会計基準第11項）。また、貸手においても、同様に、利息相当額はリース期間にわたり利息法で配分するとされている（リース会計基準第14項）。

一方、リース適用指針では、借手における所有権移転外ファイナンス・リース取引について、リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合には、リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法によることができるとされている（リース適用指針第31項(1)）（貸手においては、同様の例外処理は定められていない。）。したがって、連結会社間でリース取引が実施される場合、借手はリース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法による一方で、貸手は利息相当額をリース期間で配分する方法を採用するケースがあり得ることとなる。

この場合、個別財務諸表上、借手はリース資産を利息相当額が含まれたリース料総額で計上し毎期減価償却を行うが、連結財務諸表上は、原則的には、貸手の購入価額で固定資産が計上され、毎期減価償却費が計上されることとなる〔設例3参照〕。ただし、借手の資産計上額と貸手の購入価額の差額に重要性が乏しい場合には、当該修正は要しない。

(2) 借手、貸手ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引について貸借借処理を行っている場合

リース適用指針では、リース取引開始日がリース会計基準適用初年度開始前のリース取引で、同会計基準に基づき所有権移転外ファイナンス・リース取引と判定されたものについては、改正前会計基準で必要とされていた事項を注記することを要件に貸借借処理を適用することができる（リース適用指針第79項及び第82項。ただしリース取引を主たる事業としている貸手は当該方法を採用できない。）。

連結会社間でリース取引を実施し、当該条項により貸借借処理が行われる場合、貸手のリース資産を自社用資産に振り替えるとともに、借手及び貸手のリース取引に係る注記金額から当該取引分を控除する。

(3) 連結会社間で販売益が生じている物件を第三者にリースした場合の取扱い（貸手の会計処理）

リース適用指針では、製品又は商品を販売することを主たる事業としている企業が、同時に貸手として同一製品又は商品をリース取引の対象物件としている場合

で、貸手における製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差があるときには、貸手がリースの開始日に売上高と売上原価を認識し、当該差額はリース物件の販売益として扱い、当該販売益は、販売基準又は割賦基準により処理することとされている（リース適用指針第56項）。

連結財務諸表において、例えば、親会社が製品を製作し子会社に当該製品を販売し、子会社が第三者に当該製品をリースした場合、親会社の個別財務諸表上で計上される製品の販売益が、連結財務諸表上はリース物件の販売益として取り扱われ、販売基準又は割賦基準により処理することとなる〔設例4参照〕。ただし、販売益の金額に重要性が乏しい場合には、特段の処理を要しない。

### 3. 連結の範囲及び持分法の適用範囲の判断におけるリース取引の取扱い

連結の範囲及び持分法の適用範囲（以下「連結等の範囲」という。）に関する重要性については、監査・保証実務委員会実務指針第52号「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」により判断することになるが、リース取引開始日がリース会計基準適用初年度開始前の所有権移転外ファイナンス・リース取引に関して賃貸借処理を行っている場合（リース適用指針第79項及び第82項）、リース物件の期末残高相当額等に重要性があるときは、当該金額を勘案する。

### 4. 適用

- (1) 本報告は、平成10年4月1日以後開始する連結会計年度に係る連結財務諸表について適用する。なお、平成10年4月1日前に開始する連結会計年度に係る連結財務諸表について本報告を適用することを妨げない。
- (2) 「会計制度委員会報告第5号「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理及び開示に関する実務指針」の改正について」（平成20年3月25日）は、リース会計基準を適用する連結会計年度に係る連結財務諸表、四半期連結会計期間に係る四半期連結財務諸表及び中間連結会計期間に係る中間連結財務諸表について適用する。
- (3) 「会計制度委員会報告第5号「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針」の改正について」（平成26年11月28日）は、平成26年11月28日から適用する。

## 5. 設例による解説

以下では、本報告による会計処理等について、理解を深めるために設例による解説を示すこととする。

設例は、本報告で示された全ての会計処理等を網羅しているわけではなく、前提条件に示された状況に適合するものである。したがって、前提条件が異なれば、それに適合する会計処理等も異なる場合があり、この場合には本報告で示されている会計処理等を参照することが必要となる。なお、設例で示された金額や比率などの数値は、特別な意味を有するものではなく、説明の便宜のために用いられているにすぎない。

設例の仕訳の単位は、千円とする。

設例1 連結会社間で所有権移転外ファイナンス・リース取引が行われた場合の基本的な会計処理

〈前提条件〉

(1) 借手（親会社）、貸手（子会社）ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する。

(2) 解約不能のリース期間 5年

(3) 借手の見積現金購入価額 48,000千円

（貸手のリース物件の購入価額はこれと等しいが、借手において当該価額は明らかではない。）

(4) リース料

月額 1,000千円 支払は半年ごと（各半期末に支払う。）リース料総額 60,000千円

(5) リース物件（機械装置）の経済的耐用年数 8年

(6) 借手の減価償却方法 定額法

(7) 借手の追加借入利率 年8%

## 審議事項(2)-4

ただし、借手は貸手の計算利率を知り得ない。年8%の割引率を用いたリース料総額の現在価値は48,665千円となる。

(8) 貸手の見積残存価額はゼロとする。

(9) 借手及び第三者の残価保証はない。

(10) リース開始日 X1年4月1日

(11) 決算日 3月31日

(12) 借手、貸手ともに売買処理を行っており、借手は、リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除する会計処理を行っている。貸手は、リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法（リース適用指針第51項(2)）によって会計処理を行っている。

① 借手（親会社）の個別財務諸表上の会計処理（X1年4月1日からX2年3月31日）

借手のリース資産及びリース債務の計上価額は、リース料総額の現在価値（48,665千円）よりも見積現金購入価額（48,000千円）の方が低い額であるため、48,000千円となる。

リース債務の返済スケジュールは、以下のとおりとなる（適用利率は年8.555%となる。）。

（単位：千円）

返済日	期首元本	返済合計	元本分	利息分	期末元本
X1. 9. 30	48,000	6,000	3,947	2,053	44,053
X2. 3. 31	44,053	6,000	4,116	1,884	39,937
X2. 9. 30	39,937	6,000	4,291	1,709	35,646
X3. 3. 31	35,646	6,000	4,475	1,525	31,171

審議事項(2)-4

X3. 9. 30	31, 171	6, 000	4, 667	1, 333	26, 504
X4. 3. 31	26, 504	6, 000	4, 866	1, 134	21, 638
X4. 9. 30	21, 638	6, 000	5, 074	926	16, 564
X5. 3. 31	16, 564	6, 000	5, 292	708	11, 272
X5. 9. 30	11, 272	6, 000	5, 518	482	5, 754
X6. 3. 31	5, 754	6, 000	5, 754	246	—
合計	—	60, 000	48, 000	12, 000	—

ア. X1年4月1日（リース取引開始日）

リース資産	48, 000	／	リース債務	48, 000
-------	---------	---	-------	---------

\* リース料総額の現在価値（48,665千円）よりも見積現金購入価額（48,000千円）の方が低い額であるため48,000千円となる。

イ. リース料支払日の仕訳

(X1年9月30日及びX2年3月31日仕訳合計)

リース債務	8, 063	／	現金預金	12, 000
支払利息*	3, 937	／		

\* 2,053千円+1,884千円=3,937千円

ウ. リース資産の減価償却

(X1年4月1日からX2年3月31日までの合計)

減価償却費*	9, 600	／	減価償却費累計額	9, 600
--------	--------	---	----------	--------

\* 減価償却費は、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとした定額法で計算する。

48,000千円×1年/5年=9,600千円

② 貸手（子会社）の個別財務諸表上の会計処理（X1年4月1日からX2年3月31日）

貸手は、リース物件の購入価額（48,000千円）でリース投資資産を計上する。

貸手のリース投資資産の回収スケジュールは、借手のリース債務の返済スケジュールと同様になる。

ア. X1年4月1日（リース取引開始日）

リース投資資産*	48,000	/	買掛金	48,000
----------	--------	---	-----	--------

\* リース投資資産は、リース物件の購入価額で計上する。

イ. リース料回収日の仕訳

(X1年9月30日及びX2年3月31日の仕訳合計)

現金預金	12,000	/	売上高	12,000
売上原価*	8,063	/	リース投資資産	8,063

\* 受取リース料12,000千円（毎回6,000千円）から利息相当額3,937千円（2,053千円+1,884千円）を差し引いた額をリース物件の売上原価として処理する。

③ 連結財務諸表作成上の修正仕訳

連結財務諸表作成上のX2年3月31日連結精算表及び修正仕訳は、以下のとおりとなる（便宜上、事業年度の合計額を記載している。単位は千円、（ ）は貸方金額、以下同じ。）。

ア. 連結精算票

	親子合算	相殺消去	連結
貸借対照表			
リース投資資産	39,937	(39,937)	—
リース資産（機械装置）	48,000		48,000
減価償却累計額	(9,600)		(9,600)
差引	38,400		38,400
リース債務	(39,937)	39,937	—
損益計算書			
売上高	(12,000)	12,000	—
売上原価	8,063	(8,063)	—
減価償却費	9,600		9,600
支払利息	3,937	(3,937)	—

## イ. 修正仕訳

機械装置	48,000	リース資産	48,000
減価償却累計額（リース資産）	9,600	減価償却累計額（機械装置）	9,600
リース債務	39,937	リース投資資産	39,937
売上高	12,000	売上原価	8,063
		支払利息	3,937

連結会社間のリース取引は内部取引であるから、連結財務諸表上は相殺消去される。連結会社としては、リース物件を自己所有の固定資産として外部から購入し、使用する会計処理をすることになる。



設例2 借手の資産計上額と貸手の購入価額が相違する場合

〈前提条件〉

設例1と同様とするが、以下の部分だけ異なることとする。

(3) 借手の見積現金購入価額 50,000千円

(貸手のリース物件の購入価額はこれと等しいが、借手において当該価額は明らかではない。)

(8) 貸手の見積残存価額 4,000千円 (借手による残価保証はない。)

① 借手(親会社)の個別財務諸表上の会計処理(X1年4月1日からX2年3月31日)

借手のリース資産及びリース債務の計上価額は、リース料総額の現在価値(48,665千円)が見積現金購入価額(50,000千円)より低い額であるため、48,665千円となる。

借手のリース債務の返済スケジュールは、以下のとおりとなる。

(単位：千円)

返済日	期首元本	返済合計	元本分	利息分	期末元本
X1. 9. 30	48,665	6,000	4,053	1,947	44,612
X2. 3. 31	44,612	6,000	4,216	1,784	40,396
X2. 9. 30	40,396	6,000	4,384	1,616	36,012
X3. 3. 31	36,012	6,000	4,559	1,441	31,453
X3. 9. 30	31,453	6,000	4,742	1,258	26,711
X4. 3. 31	26,711	6,000	4,932	1,068	21,779

## 審議事項(2)-4

X4. 9. 30	21, 779	6, 000	5, 129	871	16, 650
X5. 3. 31	16, 650	6, 000	5, 334	666	11, 316
X5. 9. 30	11, 316	6, 000	5, 547	453	5, 769
X6. 3. 31	5, 769	6, 000	5, 769	231	—
合計	—	60, 000	48, 665	11, 335	—

ア. X1年4月1日（リース取引開始日）

リース資産	48, 665	／	リース債務	48, 665
-------	---------	---	-------	---------

\* リース料総額の現在価値（48,665千円）が見積現金購入価額（50,000千円）より低い額であるため、48,665千円となる。

イ. リース料支払日の仕訳

（X1年9月30日及びX2年3月31日仕訳合計）

リース債務	8, 269	／	現金預金	12, 000
支払利息*	3, 731	／		

\* 1,947千円+1,784千円=3,731千円

ウ. リース資産の減価償却

（X1年4月1日からX2年3月31日までの合計）

減価償却費	9, 733	／	減価償却費累計額	9, 733
-------	--------	---	----------	--------

\* 減価償却費は、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

48,665千円×1年/5年=9,733千円

## 審議事項(2)-4

### ② 貸手（子会社）の個別財務諸表上の会計処理（X1年4月1日からX2年3月31日）

貸手は、リース物件の購入価額（50,000千円）でリース投資資産を計上する。貸手のリース債権の回収スケジュールは、以下のとおりとなる。

（単位：千円）

回収日	期首元本	回収合計	元本分	利息分	期末元本
X1. 9. 30	50,000	6,000	3,740	2,260	46,260
X2. 3. 31	46,260	6,000	3,909	2,091	42,351
X2. 9. 30	42,351	6,000	4,086	1,914	38,265
X3. 3. 31	38,265	6,000	4,270	1,730	33,995
X3. 9. 30	33,995	6,000	4,463	1,537	29,532
X4. 3. 31	29,532	6,000	4,665	1,335	24,867
X4. 9. 30	24,867	6,000	4,876	1,124	19,991
X5. 3. 31	19,991	6,000	5,096	904	14,895
X5. 9. 30	14,895	6,000	5,327	673	9,568
X6. 3. 31	9,568	10,000	9,568	432	—
合計	—	64,000	50,000	14,000	—

#### ア. X1年4月1日（リース取引開始日）

リース投資資産*	50,000	/	買掛金	50,000
----------	--------	---	-----	--------

\* リース投資資産は、リース物件の購入価額で計上する。

イ. リース料回収日の仕訳

(X1年9月30日及びX2年3月31日の仕訳合計)

現金預金	12,000	/	売上高	12,000
売上原価*	7,649	/	リース投資資産	7,649

\* 受取リース料12,000千円（毎回6,000千円）から利息相当額4,351千円（2,260千円＋2,091千円）を差し引いた額をリース物件の売上原価として処理する。

③ 連結財務諸表作成上の修正仕訳

連結財務諸表作成上のX2年3月31日連結精算表及び修正仕訳は、以下のとおりとなる。

ア. 連結精算表

	親子合算	修正及び相殺消去	連結
貸借対照表			
リース投資資産	42,351	(42,351)	—
リース資産（機械装置）	48,665	1,335	50,000
減価償却累計額	(9,733)	533	(9,200)
差引	38,932		40,800
リース債務	(40,396)	40,396	—
損益計算書			
売上高	(12,000)	12,000	—
売上原価	7,649	(7,649)	—

## 審議事項(2)-4

減価償却費	9,733	(533)	9,200
支払利息	3,731	(3,731)	—
小計	9,113	87	9,200

### イ. 修正仕訳

機械装置	48,665	／	リース資産	48,665
減価償却累計額（リース資産）	9,733		減価償却累計額（機械装置）	9,733
機械装置	1,335		リース投資資産	42,351
リース債務	40,396		売上原価	7,649
売上高	12,000		支払利息	3,731
減価償却累計額（機械装置）	533		減価償却費	533

個別財務諸表上は、借手はリース資産を48,665千円で計上するが、連結財務諸表上は、貸手の購入価額である50,000千円で有形固定資産（機械装置）が計上されるため、リース資産を機械装置に振り替えた上で機械装置を1,335千円追加計上する。

なお、個別財務諸表上は、借手は残価保証を行わないため、減価償却を行う上での残存価額はゼロとなり、毎期9,733千円の減価償却費が計上される（48,665千円/5年）。一方、連結財務諸表上は、減価償却を行う上での残存価額は貸手の見積残存価額（4,000千円）となり、毎期9,200千円（（50,000千円-4,000千円）/5年）の減価償却費が計上されるため、修正仕訳で533千円減少させることとなる。

### 設例3 利息相当額の取扱いが異なる場合

〈前提条件〉

設例1と同様とするが、以下の部分だけ異なることとする。

(12) 借手（親会社）、貸手（子会社）ともに売買処理を行っており、借手は、リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない会計処理を行っている（リース適用指針第31項(1)）。貸手は、リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法（リース適用指針第51項(2)）によって会計処理を行っている。

① 借手（親会社）の個別財務諸表上の会計処理（X1年4月1日からX2年3月31日）

借手は、リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない会計処理を行っているため、リース資産及びリース債務の計上額はリース料総額（60,000千円）となる。また、リース債務の返済スケジュールは、以下のとおりとなる。

（単位：千円）

返済日	期首元本	返済合計	期末元本
X1. 9. 30	60,000	6,000	54,000
X2. 3. 31	54,000	6,000	48,000
X2. 9. 30	48,000	6,000	42,000
X3. 3. 31	42,000	6,000	36,000
X3. 9. 30	36,000	6,000	30,000
X4. 3. 31	30,000	6,000	24,000
X4. 9. 30	24,000	6,000	18,000
X5. 3. 31	18,000	6,000	12,000
X5. 9. 30	12,000	6,000	6,000
X6. 3. 31	6,000	6,000	—
合計	—	60,000	—

ア. X1年4月1日（リース取引開始日）

リース資産	60,000	／	リース債務	60,000
-------	--------	---	-------	--------

\* リース資産及びリース債務は、リース料総額で計上する。

イ. リース料支払日の仕訳

(X1年9月30日及びX2年3月31日仕訳合計)

リース債務	12,000	／	現金預金	12,000
-------	--------	---	------	--------

ウ. リース資産の減価償却

(X1年4月1日からX2年3月31日までの合計)

減価償却費	12,000	／	減価償却費累計額	12,000
-------	--------	---	----------	--------

\* 減価償却費は、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとする定額法で計算する。

$$60,000 \text{千円} \times 1 \text{年} / 5 \text{年} = 12,000 \text{千円}$$

② 貸手（子会社）の個別財務諸表上の会計処理（X1年4月1日からX2年3月31日）

貸手は、リース物件の購入価額（48,000千円）でリース投資資産を計上する。リース投資資産の回収スケジュールは、以下のとおりとなる。

(単位：千円)

回収日	期首元本	回収合計	元本分	利息分	期末元本
X1.9.30	48,000	6,000	3,947	2,053	44,053

審議事項(2)-4

X2. 3. 31	44,053	6,000	4,116	1,884	39,937
X2. 9. 30	39,937	6,000	4,291	1,709	35,646
X3. 3. 31	35,646	6,000	4,475	1,525	31,171
X3. 9. 30	31,171	6,000	4,667	1,333	26,504
X4. 3. 31	26,504	6,000	4,866	1,134	21,638
X4. 9. 30	21,638	6,000	5,074	926	16,564
X5. 3. 31	16,564	6,000	5,292	708	11,272
X5. 9. 30	11,272	6,000	5,518	482	5,754
X6. 3. 31	5,754	6,000	5,754	246	—
合計	—	60,000	48,000	12,000	—

ア. X1年4月1日（リース取引開始日）

リース投資資産	48,000	／	買掛金	48,000
---------	--------	---	-----	--------

\* リース投資資産は、リース物件の購入価額で計上する。

イ. リース料回収日の仕訳

(X1年9月30日及びX2年3月31日の仕訳合計)

現金預金	12,000	／	売上高	12,000
売上原価*	8,063	／	リース投資資産	8,063

\* 受取リース料12,000千円（毎回6,000千円）から利息相当額3,937千円（2,053千円＋1,884千円）を差し引いた額をリース物件の売上原価として処理する。



③ 連結財務諸表作成上の修正仕訳

連結財務諸表作成上のX2年3月31日連結精算表及び修正仕訳は、以下のとおりとなる。

ア. 連結精算表

	親子合算	相殺消去	連結
貸借対照表			
リース投資資産	39,937	(39,937)	—
リース資産（機械装置）	60,000	(12,000)	48,000
減価償却累計額	(12,000)	2,400	(9,600)
差引	48,000	(9,600)	38,400
リース債務	(48,000)	48,000	—
損益計算書			
売上高	(12,000)	12,000	—
売上原価	8,063	(8,063)	—
減価償却費	12,000	(2,400)	9,600

イ. 修正仕訳

機械装置	48,000	リース資産	48,000
減価償却累計額（リース資産）	12,000	減価償却累計額（機械装置）	12,000
リース債務	48,000	リース投資資産	39,937

売上高	12,000	／	リース資産	12,000
			売上原価	8,063
減価償却累計額（機械装置）	2,400		減価償却費	2,400

個別財務諸表上は、親会社はリース資産を60,000千円（利息相当額が含まれたリース料総額）で計上し、毎期12,000千円の減価償却費が計上されるが、連結財務諸表上は、貸手の購入価額である48,000千円で有形固定資産（機械装置）が計上され、毎期9,600千円（48,000千円/5年）の減価償却費が計上されることとなる。

設例4 連結会社間で販売益が生じている製品又は商品を第三者にリースした場合貸手の製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合（貸手の会計処理）

〈前提条件〉

- (1) 貸手（子会社）、借手（第三者）ともに、所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する。
- (2) 親会社のリース物件の製作価額 40,000千円（親会社は製造業を営んでいる。）
- (3) 親会社の子会社に対する販売価額 48,000千円  
（貸手（子会社）の借手（第三者）に対する現金販売価額はこれと等しいものとする。）
- (4) 貸手（子会社）の借手（第三者）に対する解約不能のリース期間 5年
- (5) 第三者に対するリース料 月額1,000千円、支払は1年ごと、リース料総額 60,000千円
- (6) リース物件の経済的耐用年数 8年
- (7) 貸手の見積残存価額はゼロとする。
- (8) 親会社の子会社に対する販売日及び子会社の第三者に対するリース取引開始日

は、X1年4月1日とする。

(9) 決算日 3月31日

(11)(10)子会社(貸手)は、リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法(リース適用指針第51項(2))によって会計処理を行っている。

① 親会社の個別財務諸表上の会計処理

X1年4月1日(子会社に対する販売日)

現金預金	48,000	/	売上高	48,000
売上原価	40,000	/	製品	40,000

(注) 親会社の個別財務諸表上、製品の販売益が8,000千円計上される。

② 子会社(貸手)の個別財務諸表上の会計処理(X1年4月1日からX2年3月31日)

リース投資資産の回収スケジュールは、以下のとおりとなる。(リース適用指針[設例8])。

(単位:千円)

回数	回収日	期首元本	回収額	元本分	利息分	期末元本
1	X2.3.31	48,000	12,000	8,193	3,807	39,807
2	X3.3.31	39,807	12,000	8,843	3,157	30,964
3	X4.3.31	30,964	12,000	9,544	2,456	21,420
4	X5.3.31	21,420	12,000	10,301	1,699	11,119
5	X6.3.31	11,119	12,000	11,119	881	—
	合計	—	60,000	48,000	12,000	—

ア. X1年4月1日（リース取引開始日）

リース投資資産*	48,000	/	現金預金	48,000
----------	--------	---	------	--------

\* リース投資資産は、親会社からのリース物件の購入価額で計上する。

イ. リース料回収日の仕訳（X2年3月31日の仕訳）

現金預金	12,000	/	売上高	12,000
売上原価*	8,193	/	リース投資資産	8,193

\* 受取リース料12,000千円-利息相当額3,807千円=8,193千円

③ 連結財務諸表作成上の修正仕訳

連結財務諸表作成上の連結精算表及び修正仕訳は、以下のとおりとなる。

ア. 連結精算表

	親子合算	相殺消去	連結
貸借対照表			
リース投資資産	48,000 (8,193)	—	39,807
損益計算書			
売上高	(48,000) (12,000)	12,000	(48,000)
売上原価	40,000 8,193	(8,193)	40,000
受取利息		(3,807)	(3,807)

イ. 修正仕訳

(ア) 連結上の販売益を販売基準で計上する場合

売上高	12,000	／	売上原価	8,193
		／	受取利息	3,807

通常、親会社の子会社に対する売上高（48,000千円）及び販売益（8,000千円）は内部消去されるが、子会社が第三者にリースすることにより、外部取引として実現するため、当該内部消去は不要となる（本設例では、親会社は製造業であるため、親会社の子会社への販売時＝リース取引開始日に、物件の売却額相当の売上高が計上されることとしている。）。

一方、子会社はリースの貸手として、個別財務諸表上、第三者からの入金の都度売上を計上するが、連結財務諸表では、代金の回収に伴う受取利息のみが計上され、子会社で計上される売上は消去される。

(イ) 連結上の販売益を割賦基準で計上する場合

販売益	8,000		繰延販売利益	8,000
繰延販売利益	1,600		販売益	1,600
		／		
売上高	12,000		売上原価	8,193
			受取利息	3,807

(ア)と同様に、子会社が第三者にリースすることにより、親会社の子会社への売上は外部取引として実現するが、販売益（8,000千円）については割賦基準で計上されるため繰延販売利益として繰り延べられ、リース代金回収の都度、収益に振り替える（適用指針第56項また書き）。

子会社で計上される売上高の消去については、（ア）と同様である。

以 上